

# 成立期管理会計のマーケティング側面

——科学的管理思考の足跡——

伊 達 陽

1. 本稿の意図と素材および前提
  - (1) 本稿の意図と素材およびその取扱い
  - (2) 本稿の前提——状況の設定
2. バセットの「販売会計」, 1,918
  - 2.1 管理会計の基本的思考
    - (1) 企業経営の状況と利益の指標
    - (2) 管理の重点と方法
  - 2.2 「販売会計」の構想
    - (1) 販売会計の構図
    - (2) 販売費の分類と費目別分析
    - (3) 「経費分析」
3. ホワイトの「科学的マーケティング管理」における会計, 1,927
  - 3.1 ホワイトの機能的マーケティング
    - (1) 科学的マーケティングの構想
    - (2) ホワイト理論の生面とその検討
  - 3.2 「マーケティング会計」(全訳)
    - (1) 会計機能
    - (2) 会計部門
    - (3) 販売の原価分析
    - (4) 支店の原価分析
    - (5) 市場活動の分析
    - (6) 間接費の割当
    - (7) 販売予算
4. 補 説
  - 4.1 大規模小売業の管理と会計
    - (1) 百貨店の管理と会計
    - (2) チェーン・ストアの管理
  - 4.2 販売予算と弾力性

## 1. 本稿の意図・素材および前提

### (1) 本稿の意図と素材およびその取扱い

#### 1) 本稿の意図

筆者はかつて旧稿でつぎのように書いた。標準による管理思考は「販売と財務にまで拡大される。前者では販売割当 (quota), 後者では予算統制の展

開となる」。<sup>1)</sup> 旧稿の連続としても、このクォータが窮極の標的であり**販売における標準として生産標準とならんで早期に管理会計の基層をなし今日にいたった**と考えている。いうまでもなく資本と労働の管理における後者により関連する。財務に関してもなお匡さねばならない。だが上記の標的を射るために本稿のテーマをさきだてる必要がある。

とってというべきか、だからというべきか、本稿は会計技術の委細を追うのが本旨ではない。広い環境のなかでこの領域における管理思考を探究しようとするのである。

そのためもあり、会計そのものに関する叙述は半ばていどにすぎず素材また多量とはいえないが、そのかぎりでも上記の思考を追う意図である。

また当時における会計の状況からは、**会計とマーケティングの接触面は、販売に関する会計処理（いわば基礎技術）、同じく事務技術・販売における管理志向への対応、が混然とした基底において財務会計理論の展開から遊離しえない**が、本稿の意図からは第3の部面に叙説を限定した。

## 2) 本稿の素材およびその取扱い

紹介・検討する主要部はいわば販売管理会計であり、バセット(文献②)とホワイト(文献⑥)の著書による。いずれも販売会計に関する部分は必ずしも多くないが詳細に紹介し、ホワイトは全訳によった。ホワイトはクォータに関連して重要なので、他の著書をも参照、彼の「科学的マーケティング」構想をかなり精細に検討した。ケスター(文献④)はバセットの補足を出ない。

第4章は製造業の販売管理に有力に示唆したとされる大規模小売業の管理と会計、および販売管理会計の当時における帰結といえる販売予算からなる補説にすぎず、素材も不十分である。前者はバカス(文献①)とホワイト、ヘイワード(文献⑦)に、後者はサリアーズ(文献⑤)とヒルガート(文献③)によっている。ただしヒルガートの弾力性予算は J. H. ウィリアムズに

---

1) 文献②⑩, 289頁。なお本稿は文献②⑩の連続でもある。

よるものである。

上記で目につくのは主題にそくして重要な著者のうち、バセット・ホワイト・ウィリアムズがいずれも科学的管理に縁が深いことである。ホワイトはテイラーリズムのマーケティングへのあまりにも明瞭な適用者、IE 協会・ASME などのメンバーである。バセットとウィリアムズは例の *Waste in Industry* の執筆メンバーで歴とした IE マン、バセットは会計士でもあったと推されその著書はアーチ・ショウが営んだ出版社から刊行された。彼とホワイトはふだん知己だったであろう。ことさらに選択でなく自からの結果である。

## (2) 本稿の前提——状況の設定

チャンドラーの近業によれば、近代的変革として大量流通が大量生産に先行した。流通に関していえば、大量流通業者が商品取引商～フル・ライン・サービスを行なう近代的卸売商～次いで1,870～80年代に卸売商を圧迫しながら大型小売商（百貨店・通信販売店・チェーンストア）があいついで出現したが、近代的製造業者が大量生産と大量流通の統合によって中間商人を排除しつつ自らのマーケティング組織をもちはじめたのは1,880年以降からであった。<sup>2)</sup> この年代は2度の恐慌を契機として配給問題の登場——「商業革命」で知られている。<sup>3)</sup>

体系的（systematic）管理から科学的管理にいたる運動も70年代の長期不況を契機に、製造業者が技術から組織へ関心を向けたのを端緒に、組織と管理の改善を課題として80年代におこった。<sup>4)</sup> 直接の動因は職長権限の縮小・労務問題に求められている。<sup>5)</sup>

---

2) 文献⑪, §. 57～9。訳書を参照した、以下同じ。

3) 文献⑭, 6頁。

4) 文献⑪, §. 8。

5) 文献⑫, §. 3。つぎも参照した。Mckelvey, J. T., *AFL Attitudes toward Production, 1900—1952*。但しつぎの訳書によった。小林康助・岡田和秀訳, 経営合理化と労働組合, 昭47, 第2章。

この動向を一括して産業・企業への「科学的方法」の適用と呼んでおこう。それは生産から流通へ入ってきた。<sup>6)</sup> マーケティングの専門化活動の発展は他分野とくらべて多少遅れていたともいわれる。<sup>7)</sup>

マーケティング論の父親とされるショウが以上を余すところなく洞察し思索に富む答えを与えている（'12～'15年）。<sup>8)</sup> 彼は配給問題の社会経済的側面を視野に入れ社会コストにも留意しているが、その近代的解決の制度的主体を企業とりわけ近代的製造業者に求め、彼のいう企業の3基本活動のうちとくに管理・調整活動の科学的方法による開発を重視した。配給活動の需要創造局面に関心を促し消費者に焦点を合わせ、半意識的および無意識的需要に考慮を払うべきである。ここでの配給活動は製品のアイディアを消費者に伝達する行為を意味する。その担い手（機関）はセールスマン・中間商人・広告（直接と一般）である。彼は中間商人排除の傾向を指摘しあと2者の組み合わせによる生産者の進出に注目するが、能率的・進歩的な中間商人の出現をも指摘する。「多くの卸商や小売商は在庫品の回転率の増大の可能性を認識し、状況の変化に適合する」。<sup>9)</sup> 商標と商品差別化・価格政策にもふれている。「生産者はもはや自己の関心をコストのみに向けることはできない」、消費者の満足は品質とサービスに依存する。<sup>10)</sup> そして市場の分析ひいては配給の実験的研究が勧められる。「企業家は大学の研究者と協力しなければならない」。<sup>11)</sup> 彼は問題の人間要素を強調するがおもに文化・心理的方向においてである。また商品・制度的視点もとりにいれているが、すぐれて機能的志向にたつことも以上で明らかであろう。

6) 文献⑧, pp. 192～193 & 224～225. 訳書, 290～291頁および340頁。

7) 文献⑪, p. 465. 訳書, 797～8頁。

8) ショウの紹介・論評は多いようであるがつぎを参照した。文献⑪, 第5章Ⅱ～Ⅳ。文献⑲, 3.3。

9) 文献⑬, 但し訳書によった, 55頁。

10) 同前, 53頁。

11) 同前, 77頁。なお当時用いられた質問書のほかにサンプリング・テストの方法を例示している。72～74頁。

ショウは別のテキスト向き著書においても体系的アプローチの語を用いているし、経営者の戦略的観点をも指摘しており、当時の広汎な意味での科学的方法を意識していたと思われる。<sup>12)</sup> だが科学的管理につよくひかれていたことも明らかであり、実験的観点・方法の語において知られる。<sup>13)</sup> 無駄排除・標準化・組織的調査なども屢々表われる。人間要素もだが効率が基調にあったとみることができる。

ショウの見解には当時の状況が反映しているし、本稿のテーマに関連する研究が部分的にはショウにさきだってなかったわけではない。「科学的販売」——科学的管理法適用の試みがある。<sup>14)</sup> だがここではテーマにそくしてカーペンターの労作（'07年）をあげておこう。<sup>15)</sup> 販売の組織化（selling organization）・販売システムの科学が彼の「旗」であるが、要するにセールスマンおよびセールス・マネージャーの訓練ならびにシステム開発（両者のチェック・アップ）をさす。訓練方法は訓練部門の設置（販売マニュアル・講師など）とミーティングである。またセールスマンの販売日報が記録資料としても求められる。上記をセールスマン管理・近代的セールスマンシップ・組織的販売と特徴づけてよいであろう。

カーペンターの所説は周知のナショナル・キャッシュ・レジスター会社におけるパターソンの先進的な試みの展開と自社の経験をふまえている。<sup>16)</sup> だ

- 
- 12) つぎの著書をさす。Shaw, An Approach to Business Problems, 1920, §. 1・2. なお、体系的管理と科学的管理の関係および評価について興味ある見解はつぎを参照。後者が前者につけ加えたものは時間研究だけであり、しかもさほど用いられなかったとする。文献⑩, §. 3・4.
- 13) ショウには科学的管理法をマーケティングに適用する試みの著作があった。文献⑩による、第5章Ⅱ。
- 14) 文献⑦, 第9章Ⅲ。文献⑩, 29～31頁。
- 15) 予算統制思考に関連してカーペンターにはつぎの詳細な論評がある。辻 厚生, 管理会計発達史論, 和46, 第9章。カーペンターの著書は '07年のエンジニアリング・マガジンに掲載されたものである。本文の叙説はつぎによる。文献⑩, pp. 22～23 & §. 13. クォータの用語が現われる。注 16) を参照。
- 16) パターソンのこの点に関する紹介・論評は多いがつぎを参照した。セールスマンのクォータもパターソンにはじまるとされている。文献⑩225～226頁。白髭 武, アメリ

が彼の本領は科学的管理による生産システムの確立～原価管理～利益管理への体系的展開にあり、前記はその販売における創意とみななければならない。そこで「標準販売記録」フォームがしめされ、販売費と一般管理費が截然と区分され、ブランチ別に百分率欄つきとなっていることも特記しておきたい。<sup>17)</sup>

次章以後のために「科学的方法」について若干の追記を要する。科学的管理は体系的アプローチの連続として現われた点では改良であるが、たんなる経験によらず実験に基づく科学的規範性をより洗練された一連の構想をともなって押しだしたために管理の科学として革新的となった。その源泉は自身の技術的実験計画にあったのであろう。そして当時は産業・経済の急速な変化が社会的調整をも要請し、多くの論議もなされたが、統計手法の開発をうけて統計熱狂時代でもあった。フロンティアの消滅・資源保護・有効利用の提起もなされていた。

このような背景もあり科学的管理が広いインパクト（国際的にも）を社会におよぼしたことは周知されている。しかしそれはほんらい工場～企業と展開した組織レベル対象の管理の科学であり、浪費排除による産業～社会への寄与も自らの手だけで成るものではない。<sup>18)</sup> またとくにテイラーのばあい、厳密な機能組織や諸条件の標準化完成をまっでの刺激給導入は企業側に、科学的規範誇示による時間・課業標準設定への参加拒否・組合と団体交渉への消極的態度が労働者側に受け入れられず、I E技師たちの実践は修正をよぎ

---

カマーケティング発達史，昭53，90～95頁。またパターソンの工場における福利事業と対照すると参考になる。文献⑩，pp. 106～109。訳書，211～215頁。なおさきのカーペンターは NCR の取締役のころ，パターソンに初代労務部長として指名された。米国産業で初の近代的人事部門 (Labor Department) とされている。のちに彼は Herring-Hall-Merwin Safe Company の chief executive となる。彼の業績はこれらの経歴上でしめされた。

17) 文献⑩，p. 140. 前掲，辻著にも紹介されている。

18) 「プログレッシヴ」とのしばしの「ロマンス」を伝える説もある。たとえばつぎを参照。Wren, D. A., The Evolution of Management Thought, 1972, pp. 262～269. すべては了解しきれない。このテーマに関してはつぎを参照。文献⑫。

なくされた。<sup>19)</sup> 彼らの思考は分析的・問題解決的であり、状況からも実践の対象は多く仕事を介する人の管理に傾きがちであった。彼らはその余について、企業家・労働者そして社会またより広い科学的方法から学ばなければならなかったであろう。

以下の本文では、体系的・科学的管理に主導された工場の管理手法と原価分析が大型小売業に応用され、それが製造業の販売部門の管理に示唆を与える、その流れにおける事象としてのべられる。

## 2, バセットの「販売会計」(Sales Accounting), 1918,

バセットの著書には管理会計の称は使われていないが、内容は当時における管理会計の基本的思考と技法の水準を表わしていると思われる。序文の冒頭にいう。「本書は会計の専門的論作ではなくタイトルに明らかなとおり、ビジネスマンのための会計および原価計算の解説であって、窮極には彼が自分の記録を利益増大に利用することをめざしている」。そしてまた、「今日の会計は数年前のそれと大いに異なる……会計は建設的でたんに歴史的でないことができるしまたそうあらなければならない。それは浪費(waste)を指摘し改良(betterment)に導くべきである」。

バセットの著書は簿記から購買・販売業務の会計、そして原価計算・財務諸表ひいては小売業・卸売業の会計にまでわたり、いわば通論風に書かれている。そのうち販売への関説は数章であるが、思考の要点は相応に尽くしうるのである。後出のホワイトが度々引用するように、販売関係にかなりの業績をもつ会計家であったと推されるほか、エンジニアリングに関係が深かったようである。

以下、バセットの所説を管理会計の基本的思考と販売会計について紹介す

---

19) つぎに詳しい。マツケルビー、前掲訳書。Nadworny, M. J., Scientific Management and the Unions, 1900~1930, A Historical Analysis, 1955. 邦訳、小林康助訳、科学的管理と労働組合、昭46。

るが、後者における販売分析に関しては同時代におけるケスターの著書により補強する。

## 2.1 管理会計の基本的思考

理念的思考はともかく管理会計（経営者会計と呼んでもよい）として具体性のある基本的思考は第2章に表われる。その骨格はづぎの3点に要約できる。

- 〔 状況の認識
- 〔 資本利益率の提起
- 〔 管理の重点と方式

叙説はさほど詳細でなく上記のそれぞれが論理的脈絡をもつにいたっていないと思われるが、以下の2項に分けて追跡してみよう。

### (1) 企業経営の状況と利益の指標

連邦通商委員会はおそらくはじめての調査において、米国商工業会社約25万社のうちゆうに10万社が年度欠損をしめしており、年に5千ドル内外の利益をあげている会社は $\frac{1}{4}$ ていどにすぎない事実を発見した。4~5年前までは製造方法にゆるみがあるのに産業全体は満足できる利益をあげていた。設備に大した資本は要らないので業界は混みあってきた。とくに重要産業において値下げ熱（price-cutting fever）に悩まされる事態となった。同業団体が組織され値下げの害が討議された。旧い誤まりの価格を切下げることによって弱者は排除され、設備を維持するに足る十分の需要が創造されるはずだったのである。同業団体では密接な協力が緊要と認められ多くのプランが試みられた。しかしすべて潰えた。

バセットは寡占形成と他面に見られる企業の簇生と倒産——近代米国経済の原型形成の結果といえる年代、における産業経営の焦点をこのようにとらえる。

もっとも「より進歩的な企業はそのゆるみ（slack）をひきしめ生き残りへ



の経営を策した。その他の企業は壁にゆきあたった。値下げ競争は休まない熱心さで続けられた」。

バセットの観点からは混乱の因は原価への無知にある。営利企業の競争には利益の精密な知識が必要である。そしてそれは直ちに原価計算に連なる。とはいえ多くのばあい彫琢された会計および原価システムが求められるのみではなく、真に利益をしめしうるような会計の調整が必要とされるのである。それは損益がどうしてもどこでおこるかを確定し、強味をより強化し弱味を矯正する研究を容れうることを意味している。

**資本利益率等式についての早期の指摘**が最も注目されてよい。チャンドラーによればこの方式に基づく利益管理システムは、'14年にデュポン社に入った D. ブラウンが創案した。<sup>20)</sup> バセットはアーチ・ショウ社調査によるかとおぼしい統計を付して同じ等式を説いているのである。だが彼の説明は短切であり、デュポン方式のような要素分解をとまなっていない。しかし当時このような統計が編まれていた 事実には資料価値がある。(図表 1) に掲げておこう。またその統計は、「ある理想 (ideal) あるいは標準ではなく検証されたケースにおけるたんなる平均である」。

さて彼の説明も聞くべきである。売上高純益率 (margin of profit on sales) は企業の性質により異なるが、投下資本 (capital invested) へのリターンの適度に関しては原則的条件が成りたちうる。商工業いずれにせよ回転率 (the frequency on rate of 「turnover」) も利益率の重要な決定要因である。回転率は一般に棚卸資産価値に含まれる投資額の活動性をだけ意味するが、ここではある企業の使用する富あるいは資源全体を表わしている。そこで回転率をこえて、よく運営されている正常な製造企業における、売上高と投下資本の関係を考慮する必要がある。そして商業のばあいはより理解しやすいとし、アーチ・ショウ会社企業標準部編集の回転率統計をしめしている。部門ライ

20) Chandler, Strategy and Structure, 1962, p. 67. 邦訳、三菱経済研究所訳、経営戦略と組織、昭42、78頁。

(図表1) 資本利益率等式に基づく統計の事例

	売上高純益率	総資本回転率	総資本純益率
農 業 器 具	10.5%	0.57%	6.0%
自 動 車	9.9	1.44	14.3
製 靴	5.9	2.30	13.8
缶・びん詰	9.0	1.32	12.0
セメント	14.0	0.34	4.8
綿製品	6.5	0.76	4.9
電気機械	11.7	0.84	9.8
鋳物・機械	11.4	0.83	9.5
皮 革	6.1	0.99	6.0
塗料・ワニス	12.1	1.20	14.6
紙・パル	9.1	0.65	5.9
陶器・建材	12.4	0.54	6.7
毛織・毛糸製品	5.8	1.05	6.1

注：バセット，別掲書，11頁。

ン別の数値も付記される。上記から**資本回転率における資本は、棚卸資産のそれに基底をおき明らかに資産として把握**されている。<sup>21)</sup>

同じ章でのちに彼は企業の全財務構造は会計に基づきとらえられるとし、その計画を説き、資本は固定と流動 (fluid) あるいは運転資本に分けられ運転資本の供給と操作が商業的成功のエッセンスであると指摘して、計画と財務の結びつきを主張しつつ、**回転率の速化を重視**するのである。ここでの運転資本は総流動資産に相当する。

上記にはかつて紹介したロウに似て当時の財務論の動向が窺われる。<sup>22)</sup> それはまたチャンドラーが与えている解釈のように、大量生産と大量流通が要

21) 文献②③，6.1(1)。そこでの基礎理論は歴史とも符合する。

22) 文献③，を参照。ロウについてはつぎによっている。Lough, W. H., Corporation Finance, 1911, pp. 91~97. また Lough, Business Finance, 1917, pp. 356~363 & 380~381.

請したモノとカネの流れの速化（早さの経済）の只中にあるともいえよう。<sup>23)</sup>

しかしバセットによってさきにみたようにそのことが価格競争をまねいたのもある。げんに彼の著書発刊後間もなく戦後における国際経済均衡の変化もあって、在庫恐慌がおこるのである。その点、回転率と売上高純益率はすでに相剋をはらんでおり、バセットの所説は非巨大企業をも視界に入れているとみられるだけに、よりこの状況を反映しているごとくである。

技法にたちかえろう。資本利益率等式に関して上記以上の所論はみられない。また計画が説かれているが予算への関説はない。<sup>24)</sup>

## (2) 管理の重点と方法

結局、バセットの**武器は原価（費用）分析に基づく損益細分化**である。彼は第2章において、具体的な管理手段と管理重点をしめしている。前者は**単位別損益表** (Statements on a Unit Basis) であり、その単位とは品目・部門である。事例による説明に使われているフォーム（図表2）によってしめすのが明瞭であろう。

そこでの管理重点は労務費・製造経費と販売費 (general or selling expense) におかれているとみなされよう。

なお事例における労務費は出来高給ではなくボーナスあるいはプレミアム・プランが想定されている。

だがここで注目すべきは「**経費分析**」である。彼はいう。「材料および労働についての従前からの会計 (accountancy) は すこぶる可とできるが、残

23) 文献⑪, §. 8, The Economies of Speed, pp. 281~283. 訳書では速度の経済性, 481~484頁。資本回転率による相対値では別である。そのために物的な速化が求められる。物的生産性の増大はいうまでもない。

24) 文献⑪によれば、デュボン社では'06年以来、営業予算と資本支出予算の開発を進め、財務部では長短期の財務予測を開始した。1次大戦のかなり以前に予算統制を完成したようにもうけとれるが委細は不明である。予算統制成立期の問題に関してはつぎを参照。辻, 前掲書, 第10章。私見では予算損益計算書だけでなく予算貸借対照表も含む総合予算に成立の指標を求めたい。会計理論との関連も生じるであろう。つぎも参照, 文献⑨, p. 7.

(図表2) 単位別損益表

## 1. 基礎表 (Statements on a Unit Basis)

	品 目 (Commodity)			合 計
	A	B	C	
売上高	\$ 50,000	\$ 30,000	\$ 20,000	\$ 100,000
製造原価	46,000	23,500	15,900	85,400
販売費	3,500	2,100	1,400	7,000
利 益	\$ 500	\$ 4,400	\$ 2,700	\$ 7,600
異常経費による損失				\$ 3,000
労働能率による損失				1,600
純 利 益				\$ 3,000

## 2. 補助表 (Subsidiary Report)

## (1) 異常経費 (abnormal expenses)

部門	1	利得 (gain)	損	失	説明 (explanation)
	1	\$ 200	.....		生産多量
	2	.....	\$ 375		修繕費の巨額
	3	.....	2,050		仕損と生産少量
	4	225	.....		非生産労働
	5	.....	500		
	6	200	.....		増産
	7	.....	700		生産少量
		\$ 625	\$ 3,625		
		異常経費による純損失			\$ 3,000

## (2) 労働能率

1)	労働能率	2)	利 得	損 失
部門 1	75%	部門 1	.....	\$ 125
2	88	2	.....	225
3	92	3	.....	2,450
4	105	4	\$ 300	.....
5	101	5	700	.....
6	103	6	200	.....
			\$ 1,200	\$ 2,800

注: 1. 文献①, pp. 18~19.

2. 2(1)1(1)の部門5の「説明」, 2(2)の部門7, の記載欠は原表の通り。

余の支出は目だたないタイトル——一般経費 (general expense) にく る め て放置されてきた」。これらの経費は競争激化による放恣なサービス政策から、配達そして広告費を中心にいちじるしく加重し、経営者は実態を明らか

にするため、外部の会計士に監査を委嘱し、営業コストの全局面を表示する「**新会計方法**」を確立しようとする。もっとも彼の経費分析は一般経費から販売費を識別するに止まらず、販売管理の要請にそう集計・配賦ひいては損益分析の方法をさし、所説のピークとみることができる。

## 2,2 「販売会計」の構想

バセットによれば会計の立場におけるマーケティングは売上高と販売費に2分される。しかし彼は販売分析にふれていない。後出ホワイト流にマーケット・リサーチ部門の業務とみなすからかもしれない。

ケスターによって販売分析の当時の水準を補強すれば、通常は品種・品質・等級、多品種ならばグループされる。また別に製品と仕入品・販売方法別——現金売・掛売・割賦販売・支店売・委託販売・試用販売。但しのちに明らかとなるように販売管理上は地域別・営業所別・販売員別などが重用される。

ケスターが販売部門を最重視するようにバセットもこれを重視はするが過度重視を戒め、量オンリーの販売管理に批判的である。そして**セールスマンとくにマネージャーの給与は工場幹部にくらべて高額すぎる**と主張する。これに時当における回転率速化要請下の販売管理の動向を窺うこともできよう。**セールスマンと販売費の管理が費用分析の焦点**となる。

### (1) 販売会計の構図

要は個々の販売の利益発見にありコストと売価に関連する。**単位はまさに個々の販売にある**。しかし経営者の多くが売上高の大きさ(size)にとらわれすぎる。

彼が引例する Boston paper house の改善事例は、当時のマーケティングの環境とそれへの対応——彼の構想を特徴づける好前提となろう。同社ではセールスマンは売上高に応じて手数料を支払われ、会社の改良(betterment)に関するかぎり聞くもに働らいていた。まず**ライン別コスト分析**がなされ、セ

ールスマンのための販売計画 (selling plan) が導きだされた。コスト表と最低売価リストが供された。セールスマンは売上高でなく利益に基づいて手数料を支払われることとなる。会社に最大利益をもたらすラインを売ることがセールスマンへのインセンティブになる。このプランは販売員 (sales force) に熱狂的に受入れられた。プラン実施の結果はセールスマンにも成功をもたらした。

このようにさきの2側面のうち売上高というよりもマージンはセールスマンに依拠する。セールスマンへの支払方法はまずそのために枢要である。ところが多くの会社は出来高給あるいは類似の賃金システムをもつメーカーまで、**sales force に対する同じ原理の適用**を否みがちであったが、最近には周到な会社は利益基準を適用しはじめた。

もちろんセールスマン給与だけが販売費ではない。バセットがめざすのは販売費全般ひいては物的マーケティング費用におよぶ分析と統制であり、視野はマーケティング費用全体にわたるといってよい。

## (2) 販売費の分類と費目別分析

まず物的マーケティングに関連する費用について項目別に吟味し自見を付している。品質の欠陥や輸送中の損傷などにより得意先に与えざるをえない allowances——売上高控除 (sales deductions) があり、前者は物的マーケティングに帰属せしめられるが後者は製造に課される。だがバセットは**固定ルールによるべきでなく源泉にさかのぼり探究せよ**とする。純粹にセールスマンシップに属すれば販売費である。しからざるものは製造費である。

この基準にしたがい包装費用や破損が識別され、返品も視界に入れられ、trade discount と cash discount の区別にふれる。与信メモ (credit memorandum) の作成～検証が勧められる。すべての売上高控除は原価部門において分析されなければならない。返品・与信は調査され、多い返品や少額のアロウワンスに目を向けるべきである。

対して**販売費**は販売プロセスで発生する費用であり、つぎのように分類さ

れる。

{ 個人的セールスマンシップに課する経費  
非個人的経費（広告費）

または別の観点からは、

セールスマン給料・同経費・同手数料・広告費・販売事務費

上記のうちセールスマン関係費用が自から最も詳細に論じられる。セールスマンの取扱い——レポート・手数料・経費は最も同意がえにくい傾向があり、しかもすぐれたセールスマンほど規則や規制に従順でない。セールスマンとの交渉で重要なのは、人か地域かどちらに販売責任があるか、また会社が望む商品を売るかどうかである。セールスマンのレポートについて、カード方式により、所要事項（面接相手とその結果ほか所要データ）の記入とともに、時間と経費を節減できるようフォームの設計を勧める。**旅行その他道路費用に関する標準化**がとりあげられ、具体的な諸ケースにそくして詳細な検討が加えられている。

セールスマンへの手数料支払をライン別利益に基づくべきことはさきに示唆された。これをも含めてコストの詳細が必要とされるのである。

### (3) 「経費分析」(expense analysis)

バセットがとくに経費分析と称するのは、販売費合計が諸従属部門費の加算ひいては配分を経て把握されること、次いでセールスマン別利益に到達すること、また製品別分析、そして広告費の分析、などをさしている。これらの方法が「分析」である。

#### 1) 販売費合計の集計 (collecting)

販売費合計にはセールス・マネージャーの給料、および販売部門の占有**フロア面積割合**で配分される固定費が加算される。

諸従属部門費は多種多様であるが、比較的共通にみられるのはつぎの区分である——包装および出荷・セールスマン経費および旅費・事務経費・広告費・一般あるいは臨時の販売費。

地理的基礎による包装・出荷費は屢々注目される。包装・出荷費を全地域にわたり有利に配分できる企業はほとんどなく、近くの売上が遠方市場の経費を負担さされる。全国市場確保に狂奔するなかでこの視点を失ってはならない。

## 2) セールスマン別利益とセールスマンの格付 (rating)

多く売るのがすぐれたセールスマンでないことを明らかにするためにはセールスマン別利益を知るべく、原価システムなしでは望みえないところである。経費および手数料が各月～各年次に比較される。つぎの方式による。

売上総利益－) セールスマン経費－) 他の販売費の割当額

上記からセールスマンの真価 (net worth) が明らかとなり、ときにはスター・セールスマンの世評が自力よりも製品と地域に負うことも見出される。<sup>25)</sup>

バセットはそのさい一般販売経費（いうまでもなくセールスマン経費・給料を除く）を**セールスマン数で配分**する方法をとる。嚴重に正確とはいえないが全セールスマンが同じ割合を負担するのである。能力の劣るセールスマンは同種の労働者に似て、より多くの監督したがって経費を必要ならしめるが、売上高による配分よりも公平をえるというのである。

こうして原価システムによってセールスマンへの手数料支払を、ライン別利益による**スライディング・スケール**がえられる。それは唯一の敏感な基礎である。

## 3) その他の視点

広告費に関して媒体別分析・成果をたしかめる方法、だが広告の真価は品物の名を周知させることにあり（「rain and sunshine value」）、長期的視点が重要であるとしている。

他の費目は総じて平板であるが全体の構成分析の実施が勧められる。

販売費の製品別配分には多少の困難があるが通常は売上高による。バセッ

---

25) 「いわゆるスター・セールスマンは障害になることがわかった」。均衡のとれた sales force が望まれるようになったのである。文献⑦, p. 495.



トはこれを売価総額と認識する。製造費用において最終製品の純益にリンクして材料費を課する思考と同じ基礎にたち、高価格製品は経費をも多く要するといっているのである。だが**最良の方法は直接把握**である。直課(direct charge)はつねに間接よりも正確である。

### 3 ホワイトの「科学的マーケティング管理」における会計, 1927

ホワイトの肩書は著書にしたがい、リサーチ・エンジニアからマーケティング・カウンセラーへ変わっているが、バーテルズによれば訓練されたエンジニアでありテイラーの科学的管理に精通していた。<sup>26)</sup> ここにおもに紹介する著書も、Scientific Marketing Management と銘うたれており、おそらくテイラー理論の最も忠実な適用とみられる構想をもつ。<sup>27)</sup> ホワイトの著書は数多く、市場分析・予測と計画・販売割当など、本書にいたるステップをなすともみられる諸書には、科学的管理思考適用のテストとの観もあり、別にマーケティング実務紹介の共著もある(文献⑦)。だがこれらの総仕上げのように本書において自らのマーケティング管理論を問うとき、彼自身は「システム」はいわば *sollen* よりも *sein* (「諸条件」) のうえにうちたてられるとものべているにかかわらず、テイラー流のリゴリズムをまぬがれていないと思われる。

'20年代における企業的 マーケティング 論成立の一指標として本書を評価する見解もある。<sup>28)</sup> だがバーテルズがマーケティング一般概念の章において本書をその非正統的評価のうちにかぞえたのは、ホワイトが冒頭にいわば社会レベルにおけるマーケティングの浪費を押しだしたからであろう。<sup>29)</sup> だが彼はその解決を企業レベルの科学的管理法の直接的適用に求めている。そし

26) 文献⑧, p. 151. 訳書, 227頁。

27) ホワイトが序言冒頭にテイラーの著書に鼓吹されたとのべている。文献⑥, Preface. またつぎを参照。文献⑨, 51頁。

28) 文献⑭, 233~234頁。

29) 文献⑧, p. 151. 訳書, 227頁。

てホワイトの冒頭の発言はテイラーの「精神革命」的発想だけにでなく、例のフーバー支持による「産業における浪費」報告にも触発されたのではないか。<sup>30)</sup>

かくて当時における企業主導のマーケティングの実態を考慮するとき、テイラーリズムにかぎらず前世紀末近くからの経営の科学化思潮の連続として、ホワイトに有力な1個の椅子を与えてよいのではないか。

以下、ホワイトが明確に「マーケティング会計」なる1章を設けているのも関心をひくゆえんであるが、要するに原価計算のマーケティングへの応用に尽きるのであって、彼の機能的マーケティングの一環としてみないと量・質ともに物足るものでない。そこでまず後者に関して他の諸書で補強しつつ概観し、前者については全訳の方法をとろう。

### 3.1 ホワイトの機能的マーケティング

ホワイトの主著は、Market Analysis ('21)~Forecasting, Planning and Budgeting in Business Management('26)~本書 ('27)~Sales Quotas('29)と続き、初作は'25年に改訂されているので、約5年の間に自らのシステムを固めあげたことになる。その形成の足跡は管理会計のそれと同軌だし、ホワイトの個々の著書の内容紹介もある。ここでは思考の跡づけおよび検討に叙述を限定しよう。

#### (1) 科学的マーケティングの構想

市場調査の理論・実践ともに始まりは'10年代におかれるが、market analysis の用語はホワイトに始まるとされている。<sup>31)</sup> それよりもホワイトが科

30) つぎをさす。Committee on the Elimination of Waste in Industry of the Federated American Engineering Societies, Waste in Industry, 1921. 但し配給問題にはごくわずかししかふれない。ホワイトは自らそれをなそうとする気持もあったのかもしれない。なおこの報告書が浪費原因を多く経営者に帰したために労働組合側に好感を与え、「和解」にも資したとする。マッケルビー、前掲訳書、第5章。

31) 文献⑩, 211頁。

学的マーケティングへの出発点をここにおいたことは意味深い。市場は企業の産出を吸いとするスポンジに対比される。彼はその**市場は測定可能**とする。でなければ科学的管理は足をふみだせない。市場は特定の経済法則にしたがいまた支配されている。そこで「もしわれわれがすべてのデータをもてば、固定した法則にしたがう諸他の現象と同様に、市場は測定可能・確実そして決定的となろう」。市場分析は科学的な原理と方法のこの問題への適用であって、市場の可能性 (possibilities) と制約要因 (limitations) を知的に理解し判断する。その過程は事実のサーベイ～分析と解釈～特定の企業問題への結論からなる。だから製品・配給方法との関係も入りこむ。<sup>32)</sup>

もっとも当時における市場調査は調査技法の未熟だけでなく、市場分析と市場ないしはマーケティング調査が未分離の段階にあったとされている。<sup>33)</sup> そこでホワイトのばあい、販売分析と市場調査の併用を明確にした思考を評価しておきたい。そしてそれは橋本教授が指摘される当時の志向のように、ホワイトにおいては地域的ポテンシャルズに一致する販売予想 (quota) 設定が標的となるのである。<sup>34)</sup>

つぎの著書において予測と計画が取扱われる。この思考は当時における管理会計、直接には予算統制論にみられる型通りでさほど珍しくはない。もっともホワイトが全17章のうち7章を割いて統計手法とともに解説している経済予測は、当時は一部の大企業でしか着手されていない。<sup>35)</sup> しかしいくつか

32) 文献⑮, pp. 1～3.

33) 文献⑰, 218頁。

34) 文献⑮, §. 17. つぎを参照。文献⑰, 217頁。

35) Newbury, F. D., Business Forecasting, Principles and Practice, 1952. つぎの訳書によった。高宮 晋監修, 住友化学経理部訳, 企業経営と経済予測, 昭29, 19～22頁。大不況以前には経済調査スタッフをもち予測を独立の経営機能と認めていた会社はごく僅かなうえに、予測方法の不適當が'30年不況で自覚されたこと、しかし以後の長期不況により再組織の気運は'30年代遅くに漸く導かれたが、'39～'40年調査では大会社31社中の8社だけが外的予測の組織を備えていたこと、がのべられている。だがその間の経験は市場調査だけでは十分でないことの認識であった。つぎも参照。文献⑳, 65～66・70～71頁。

の研究所活動が周知されている。

その点で予測まで扱ったホワイต์の見識は先進的といえるが、彼にとっては科学的マーケティング論確立に欠かせないステップであったとみられる。その思考に焦点をあてよう。序文においてつぎのようにいう。過去20年間における科学的管理運動の企業経営に対する寄与にふれたのち、「**科学的管理の重要なそしておそらく最も重要な特徴はプランニングにある**。プランニングの向上がテイラーの金属切削の初期実験のねらいであった。科学的予測に基づく意識的機能としてのプランニングは、生産部門では入念に完成されたが、企業の他部門でもその価値実現への追従が急がれた。そして今日、競争が役員達に予測・日程化・計画・予算作成を迫っている」。<sup>36)</sup>

計画の分類において、メジャー・マイナーのほかにネガティブ・オルタナティブを配している点に若干の特徴をみるがいまは省こう。彼によれば commercial language としてのプランニングは建設的性格をもち軍隊の戦術 (tactics) に似て攻撃的・積極的であり、新たな発展と新しい方法をきりひらく。だがその具体的特徴は quota など業績測定方法——目標の固定に求められる。<sup>37)</sup>

予算に関する見解もこの線にそう。予算は一定の目標設定によりビジネス・プログラムの全局面調整の指標となるほか、原価管理と浪費防止に役だつ。だが予算は統制は策するがマネジメントに代わるものではない。その意図は統制よりもガイドにあり、役員の決定を助ける情報価値をもつ。それは彼の判断に対する非弾力的バーであってはならない。個人の創意を害し企業の活動を機械的に化するからである。このことは部門予算の操作にもあてはまる。<sup>38)</sup>

さて科学的マーケティングに入ろう。ホワイต์によれば近來のマーケティ

36) 文献⑭, Preface, v.

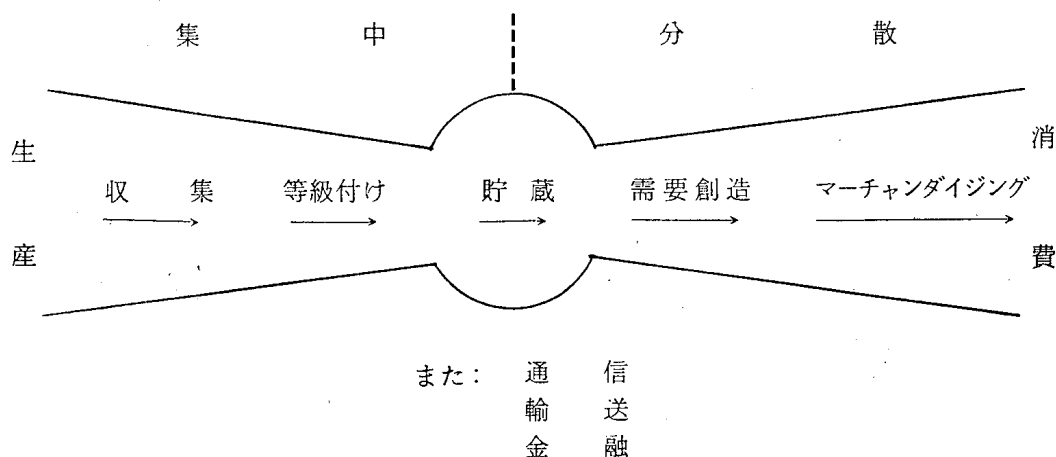
37) 同前, §. 10.

38) 同前, pp. 152~153.

ング組織に影響を与えるおもな要因は、地理的条件（地域要因）・製品の複数化（多角化）・特定のマーケティング問題（サービスなど）である。これに対する彼の回答は機能化でありそれによる効率化である。マーケティングの科学は自然科学に対する社会科学のそのように生産の科学に後れている。だが生産の分野で開発された理論を利用できるのである。もっとも彼は地域要因・多角化・サービス問題などに関連して機能化・集権化への反対にも留意している。しかし現実の事象のなかに機能化への進化を見出すとするのである（第4章）。

科学的マーケティングの理論を展開するにさきだち、彼は社会レベルにおけるマーケティング機能を（図表3）のように構想している。だが**マーケティング改革（reform）**の担い手は**企業に囑される**。それは高利益と低マーケティング・コストをとまなわなければならず、効率化のメジヤは売上量ではない。生産にならう科学的マーケティングの**指導原理**としてつぎの8項目がしめされる（第17章）。

（図表3） マーケティングの機能



注：ホワイト，別掲書，73頁，（図表8）

「需要の客観性（消費者のニーズ中心）  
分業（機能化と専門化，図表4を参照）」

分析（リサーチによる，計画の基礎）  
 計画（マーケティングのプロセスと業務の計画）  
 訓練（マーケティング部全員）  
 統制（監督・規律・報償のシステム，枢要な要素は原価計算）  
 調整と協力（諸機能の調整と協力のファッション）  
 倫理概念（一般倫理——社会的圧力あるいは規制，会社の倫理——需要の客観性の論理的連続でたとえばサービス）

上記の原理に基づき作業の組織あるいはシステムが，つぎの諸条件において機能部門化される。

明瞭な機能概念  
 目的 (objectives)  
 標準 (standards)  
 調整

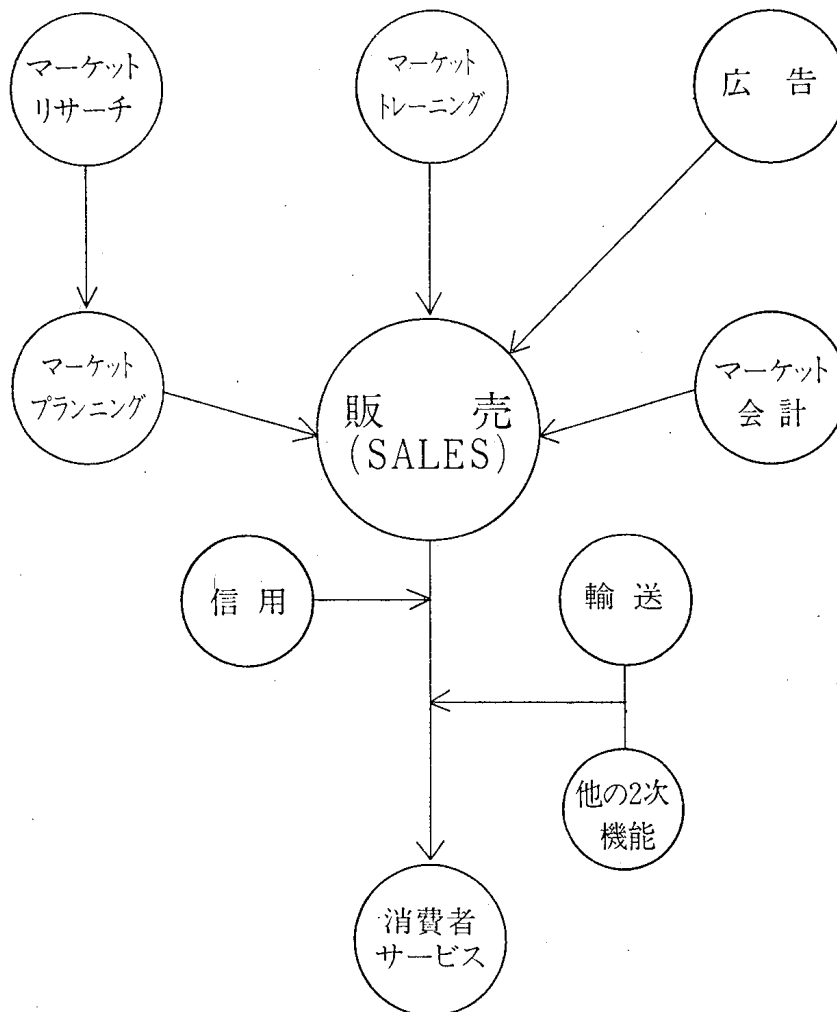
マーケティング目的は製品のマーケティング観点に関する会社の方針であり量的タームによる。標準はマーケティング方針の表出でなければならない。標準はマーケティングの浪費排除の最良の方法のひとつであり，quota は標準のひとつのフォームである。

上記の条件においてしめされる**マーケティングの基礎的機能**は（図表4）のとおりであり，組織のプランにマッチするよう分解されている。もちろん会社のニーズにおうじて広く変化がある。組織の事例は個別的なので省略するが，要するに集権的機能制ライン・スタッフ・システムである。彼はさきに第5章で組織のタイプにふれ，軍隊的あるいはライン組織と機能組織の両者の修正がライン・スタッフ組織であるとしている。ここではティラーの論理的な機能組織にこだわりすぎていない（第13章）。

## (2) ホワイト理論の生面とその検討

上記に続く標準化実務はホワイトの叙説のうちに最も特徴的な部面である。それはまたティラー理論の最も忠実な適用の試みであり彼のクォータ理論に

(図表4) 科学的マーケティングの諸要素



注：ホワイト，別掲書，110頁，(図表16)。

いたるのである。

前記の「目的」メジャであれマイナーであれ，は標準実務インストラクションにより実行される。全職務のインストラクションが販売マニュアルにおいて組織化される。それは訓練に止まらず実務のハンドブックである。

生産ほどに純粹また単純でないとし他の要因の介在をも認めはするが，彼はマーケティング活動においても**時間と課業の標準設定**をとりあげる。時間研究は平均能力をもつ個人の諸業務を測ればよい。たとえば販売では，準備

作業・旅行・面接取りきめ・販売・休息の各時間である。

時間標準の注意深い分析から日・週次の課業設定が可能となり、マーケティング部門の全員に適用され、業績におうじて賞罰を与えられる。

訓練・リサーチ・計画部門の課業設定は大いに総合的性質をもつが、セールスマンについてはつぎが含まれる。

- 1 日当り訪問件数
- 販売量（週次，クォータの形で測られるが，需要の客観性を充たすとかぎらないので唯一の課業標準ではない）
- 消費者の満足度（特定の顧客サービスは課業の常規の一部）

**時間・課業標準が結びついて quotas となる。** quota（ここでは単数形）は市場の割合をさし，会社が所与の期間に合理的に販売しうる期待できる金額を意味し，その第一歩は正確な市場分析にある。成功的クォータ・システムは市場の現状分析・当該期間の市場予測，および各個人が達成すべき合理的そして実行可能な標準設定に基礎をおく。その目標はファースト・クラスの間が自身努力し不断の支持・協力をえられて合理的に到達できるよう設定される。販売担当者には会社の方針・目的が基礎的指示として与えられ，セールスマンには結果が早く知らされなければならない。

計画はもちろんであるが，quota (s) も含めて標準設定はマーケティング・プランニング部門の職務である。データの収集・分析・予測に関するマーケット・リサーチ部門とはいうまでもなく分業化される。

**生産標準に対応してマーケティングの管理の基層をなす quota(s)** に関しては徹底して検討する価値があると考えているが，いまは本稿の余裕のかぎりで見方の一端をのべておく必要がある。

ホワイトの Sales Quotas ('29年) では 前記のクォータ・システムに全巻が割かれ，**科学的クォータ・システム**として論じられる。科学的な「市場分析の作業知識があらゆるクォータ・システムの必要条件」であり，<sup>39)</sup> これに

39) 文献⑩，Preface, vii.



いわば充分条件として前記したセールスマンの時間・課業標準が加わることによって、クォータ全体が一貫して科学性をもって現われる。そこでは一般概念にまで昇華したSales Quota は「会社が全体・地域・セールスマンに適用するよう会社が計画する市場のシェアないしは割合そのもの」と定義される。<sup>40)</sup> そしてクォータ設定の核心は会社内外の諸条件の compromise にあるとし、市場の分析に多くの紙幅を割いている。<sup>41)</sup> そこではセールスマンシップの概念変化——買主から売主への危険負担移行・消費者の立場尊重、セールスマンの業績メジャとして販売量よりも顧客の満足度重視、の認識がしめされ、他方で過剰生産による経営重点のマーケティングへの移行が指摘されこれらが Sales Quota を要請すると説かれるなど、たんなる販売管理からマーケティング管理への移行期をしめす注目すべき観点が語られてもいる。<sup>42)</sup>

上記に関してバーテルズはホワイトが Sales Quota の概念を拡大したと評している。<sup>43)</sup> これを失当とはいえないが若干の検討を要すると思われる。

「市場分析・クォータ設定・販売員報奨の問題への援助が、マーケティング・カウンセラーに 常々求められている」。彼はこれらを「相関的主題」としてとらえ、これに答えようとした。<sup>44)</sup> これらはたしかに当時の実務問題であった。そしてクォータの語を会社から個人レベルまで一貫する語法が普及しており、そこに規範めいた雰囲気も窺いうる。<sup>45)</sup> また市場分析は大企業間で相応に普及しつつあったし、実績根拠——経験だけにたよらず、市場分析の客観性をよりつよく押しだしつつクォータを「体系化」してとらえる試みもみられる。<sup>46)</sup>

40) 同前, p. 1.

41) 同前, p. 10.

42) 同書, p. 2.

43) 文献⑧, p. 131. 訳書, 196頁。

44) 文献⑩, Preface, vii.

45) 文献⑨, §. 13, Budget Essentials. ここでは多くの会社が同じ語法を使っている。

46) 文献③の見解につき本文 4.2 を参照。

しかしホワイトは一方の極で市場分析を強調しクォータに数多の要因をかぞえながら、他方の極では工場作業と同軌の時間・課業標準を持ちこみ、人事管理との関連は明らかとはいえない。そこに他との微妙なズレを感じる。<sup>47)</sup> 要するにホワイトは、**科学的管理における標準による管理の直接的適用**によってさきの主題にいわば答えすぎ、**構想の重みはセールスマンの管理にかか**る観がある。

だが科学的方法一般の産業・企業への適用の熱気のなかで、「管理の科学」の根拠を統計実験に求める点では、ホワイトは管理会計と思考方法を共有しているといえよう。<sup>48)</sup>

つぎに**計画の思考**についても検討しておきたい。企業において使われる計画 (planning) の概念をマッキンシーはつぎのように識別している。<sup>49)</sup>

- ① 生産・販売・財務など個々の部門業務の取扱いについて。かつてルースに I E と記述された。
- ② 数部門業務の調整を目的とし企業全体としての満足なプログラムが作成されるばあい。企業予算と称しうる。
- ③ 景気変動を反映した未来状況を決定しこれに適合する企業の計画形成に関して。予測あるいは企業予測 (prediction) として知られる。

テイラーによる計画と報行の分離思考はあったが、I E 技師の計画思考は上記のように個別機能的あるいはプロジェクト的・問題解決的であったと思われる。だが I E と会計の交流のなかでたがいに多くが学ばれた。<sup>50)</sup> ホワイトまたしかり。しかし依然として管理につよい、と彼のシステムをたどるときそう感得せざるをえない。**計画のための管理よりも管理のための計画**との

47) テイラー方式がそのまま適用されにくかった事情の観察につきつぎを参照。文献⑫, §. 4. またバーテルズはホワイトが文献⑬においてかなり単純な内外資料に基づいて販売予測を論じたとする。文献⑧, p. 131. 訳書, 197頁。

48) つぎで論じた。文献⑭, 77~79頁。

49) Mckinsey, J. O., Budgetary Control, 1922, p. 3.

50) テイラーは鉄道の会計士から原価会計の基礎的発想をえたという。文献⑫, p. 57. 訳書, 110頁。

観をもつものである。

しかしバーテルズも科学的管理が生産だけでなく流通に進入することによって、マーケティングに益しとくに管理を促進したことを認めている。<sup>51)</sup> その**武器は管理方法と原価分析**に帰してよいと思われる。

なかでも**最も顕著なのはセールスマンの管理**であると思われる。それは1.2でのべたマーケティング環境への対応でもあり、3.2でその実際が明らかとなろう。シュレージンガーは '20 年代を「ビジネス時代」とよびプロモーター・セールスマン・財界政治家が時代の英雄であったとしている。<sup>52)</sup> またアレンもクーリッジの繁栄の代行者・福音伝道師がセールスマンと広告業者であったと描いている。<sup>53)</sup> 大量生産～大量販売が消費者への配慮を促したとしても、繁栄期には高圧～低圧販売への移行は遅々としていたとみるべきであろう。もっともアレンは続けていう。「成績をあげるためにセールスマンにこれほど圧力がかけられたことは、前代未聞である。多くの会社は割当制度をとった。それぞれに販売代理人の目標として、前年度売上げの20ないし25%増しの数字を掲げ、それに達するか、さもなくば雇い主の愛顧を失って失業するかは、本人にまかせるという方式である」。<sup>54)</sup>

いずれにせよセールスマンの給与形態に各様の組み合わせ（固定給・手数料・ボーナス）が考えられ、職務分析・標準動作・監督・教育訓練・格付けなど諸管理技法が生成したのはこの年代のようである。そしてその多くが生産のそれを源泉とすることは見るに易い。そのさい、販売労働の特性もあって生産のそれほどタイトになりえなかったにせよ、科学的管理は生産に対する

51) 文献⑧, pp. 192～193 & 224, 訳書, 290～291頁および340頁。

52) Schlesinger, A. M., The Age of Roosevelt, vol. 1, The Crisis of the Old Order, 1956. つぎの訳書によった。中屋健一監修, 救仁郷繁訳, ローズベルトの時代, I, 旧体制の危機, 昭37, 56頁。

53) Allen, F. L., Only Yesterday: An Informal History of the 1920 's, 1931. つぎの訳書によった。藤久ミネ訳, オンリー・イエスタデイ, 1920年代・アメリカ, 昭50, 189頁。

54) 同前, 190頁。

よりも販売において**技術よりも労務管理に資した**ともみられようし、多くが賃金管理にシワ寄せられたともいえようか。

### 3.2 「マーケティング会計」(第17章全訳)

生産は多年にわたり原価を基礎として指揮されてきた。しかしマーケティングへの原価計算の適用はつねに欠けるか不完全であり続けており、一部は原価資料がえにくいため、また一部は売ることへの大きな圧力の妨げによるものである。有名な会計士ウィリアム・R・バセットは、「半ダースもの会社が製造原価を分析するほど知的あるいは効果的に百分の一も販売原価(selling costs)を分析しているかどうか疑わしい」といっている。

販売原価(sales costs)は一般的なあり方で知られており、通常は合計売上高に対する百分率で表現される。このような原価の計算方法は誤導に陥りやすい。それは浪費がどこでも生じあるいは最大利益がどこであげられるかを明らかにしそこねる。当て推量に基づく決定にしか利用できない情報でしかない。

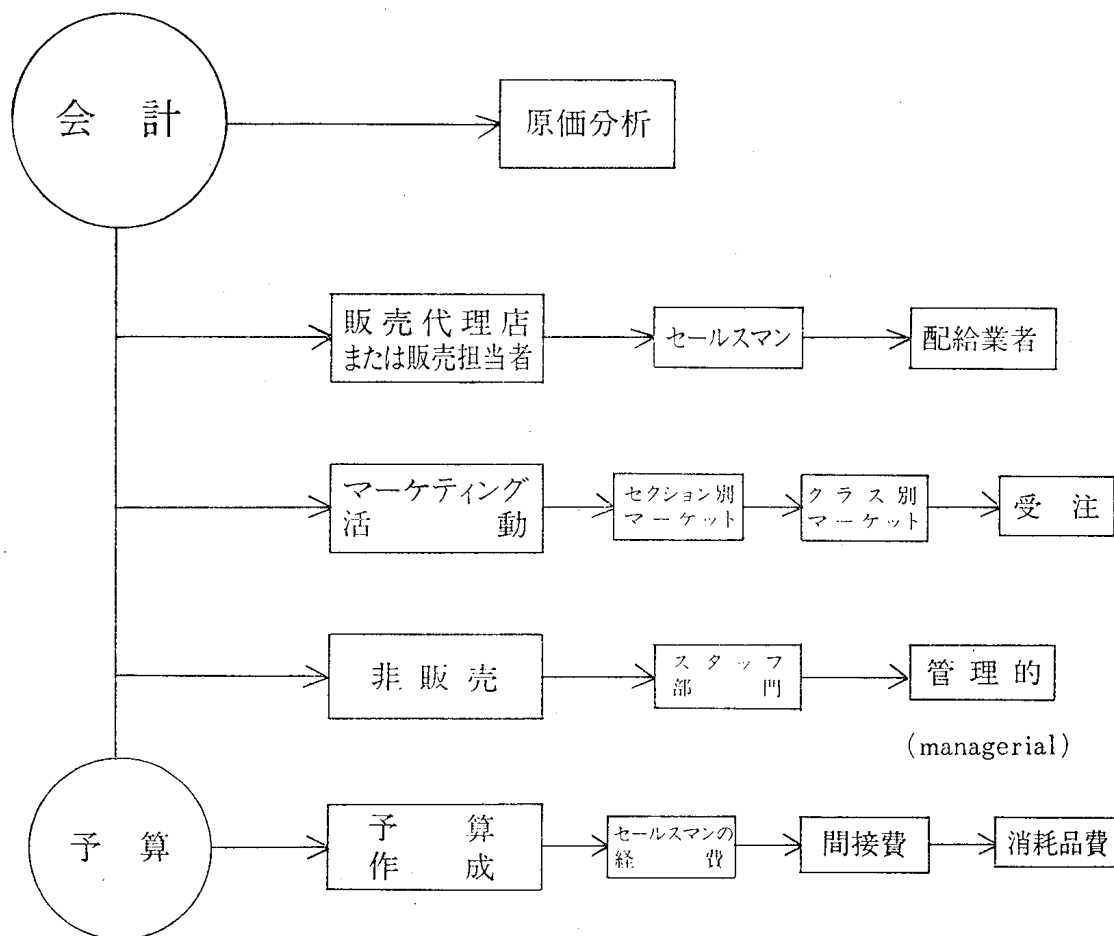
他方で小売業分野においては、百貨店が大きな進歩をとげており、原価システムの確立に止まらず、会社間の原価比較を可能にし、個々の品目別や部門別の利益との関係における販売原価の測定まで容れる標準システムが設定されている。製造業者は、小売店では問題がより単純であり所与の販売努力からくる利恵(benefits)を正確に見積りうると主張する。だがこのことは、高い販売費とそれへの不適當な知識について製造業者が負うべき大きな責任の弁解とはならない。殆どのばあい製造業者は、地域(territories)コスト・セールススルスマン別のコスト・新たな勘定のコスト・注文別の損益あるいは顧客別の損益についてなんらの觀念をもたない。

機能化されたマーケティング・システムのもとでは、原価計算こそ枢要な特徴である。

#### (1) 会計機能

浪費はどうしてどこで生じるかが知られなければまた知られるまでは処置できない。そこで科学的マーケティング手続を採用する企業にとって、最初の会計機能は原価分析であり、それはつぎの図のような計画のもとで3部門の長からくる（図表5，番号原典，以下同じ，筆者注）。

図表5 マーケティングにおける原価計算機能



原注：どの会社も原価の詳細な知識なしに科学的マーケティング・システム下で営業できない。これがよく開発された会計システムの確立を必要ならしめる。原書（図表65）。

### 1) 販売部門あるいは担当者 (selling agencies or functionaries)

第1の要点はセールスマン別コストの確定にある。もしセールスマンを使っていなければ、卸商あるいは小売商別のコスト確定が必要である。そのさいいまひとつの問題が生じる。もし会社が卸商あるいは小売商経由で販売していれば、各販売担当者別のコストを知ることが望ましい。

## 2) 市場統計

相対的原価を決定するためには、市場を地理的区分にしたがい、受注商品のライン・タイプ・サイズ・品質・スタイル別に購入される金額によって、そしておそらく個々の得意先別に（どんなばあいにも受注金額による得意先グループ別に）、分析することが必要である。

## 3) 非販売マーケット部門

機能化されたマーケティングのもとでは、各スタッフの活動原価そしてまた売上高に課さるべき一般間接費の割合を知ることが枢要である。

経営の原価がその構成部分に分解され、それぞれが注意深く分析されれば会計は経費予算の編成に利用され、統制機械 (machinery of control) における標準として役だつ。そこで原価計算が、各セールスマンが会社にとりどれだけ要費するであろうか、またスタッフ部門が消費できる原価、を決定するであろう。

営業方法の選択の決定はいつでも原価を基準とすべきである。とはいえ、旧から新へとシステムが変わる間は原価はより高くつき、そして新製品の導入・新地域の開拓あるいは新たなサービス政策の創始など、新しいビジネスをえるさいには、利益につりあわない原価発生が求められうること、が記憶されねばなるまい。

## (2) 会計部門

大半の会社はすでに会計部門の機能を生産に適合させ、経費の常規的处理を行なっているであろう。多くのばあい簿記部門を出ないようである。しかし、原価計算は高度に専門化された手続であり、多くが使われる方法に依存するとなれば、世評のある会計事務所によって確立された販売原価システムをもつよう勧めたい。会社が自身で経験のある会計家を雇用しこのようなシステムを計画し確立できるほど大規模でなければ、自らどんな実験にせよ試みることは、必要でも実行可能でもなさそうである。有能な外部援助の利用は、長期的にはより安くつくのがふつうであろう。

システムが設定され業務にはめこまれたあとは、アウトラインされた手続にフォローできるように、適当数の助手をつけ会計主任者のサービスが必要となろう。

会計部門を市場調査部門に結びつけるために若干の付言を呈する。両部門とも統計の分析的調査 (study) に携わらねばならないが、計画作成あるいは確立の行動には関与しない。だが小会社ではこのような混淆もやむをえない。しかし大組織ではこれらの部門の作業は広範囲で複雑であり、とくに会計部門は財務管理 (administration) に密着しようから、業務の分離が選ばれるであろう。

### (3) 販売の原価分析

販売人員 (sales force) の全体および個々の原価を知ることが枢要である。後者の情報はもちろん、セールスマンが会社にもちこむ利益と比較される。また各地域は、市場の潜在的可能性 (potentialities) ・競争力およびその他の決定要因に一致するよう科学的に分析され配分されるであろう。

会計機能は純粋に分析的であるから、市場調査部門において記録や他の情報が保有されている統計におもに依存しなければならない。つぎのデータが必要となろう。

- 1) 各地域部所 (divisions) ・支店・個々のセールスマンそしてたぶん商品ライン別の売上量。たとえば食品卸商のセールスマンが、実際上は会社に利益をもたらさない砂糖におもに多大の売上量をたよっていた有名な事例がある。
- 2) 1日当り訪問回数のようになんらかの基礎による業績の記録。
- 3) 現行の方法にしたがいセールスマンに支払った報奨の実際金額。

つぎの表 (表6) はスコーヴェル・ウェリントン会社の会計担当者によるセールスマン支払可能総額見積をしめしている。製造原価はわかっており、合計売上高も概ね正確に見積られているようである。後者はこのケースでは500万ドルとされこれが100%になる。この販売割当 (quota, ここでは comp-

(図表6) セールスマンの報將計算

項 目	80%		90%		100%		110%		120%	
	金額	%	金額	%	金額	%	金額	%	金額	%
1 売上高	\$ 4,000*	100.0	\$ 4,500	100.0	\$ 5,000	100.0	\$ 5,500	100.0	\$ 5,000	100.0
2 製造原価	2,600	65.0	2,925	65.0	3,250	65.0	3,575	65.0	3,900	65.0
間接費差額(Burden)	\$ 1,400	35.0	\$ 1,575	35.0	\$ 1,750	35.0	\$ 1,925	35.0	\$ 2,100	35.0
3 超過	.....	...	.....	...	.....	...	11	.2	22	.4
4 不足	22	.6	11	.2	.....	...	.....	...	.....	...
5 売上総利益	\$ 1,378	34.4	\$ 1,564	34.8	\$ 1,750	35.0	\$ 1,936	35.2	\$ 2,122	35.4
6 経費	980	24.5	1,000	22.2	1,000	20.0	1,040	18.9	1,090	18.2
7 純利益	\$ 398	9.9	\$ 564	12.6	\$ 750	15.0	\$ 896	16.3	\$ 1,032	17.2
8 受容可能純利益	198	4.9	311	7.0	450	9.0	546	9.9	624	10.4
9 投資純利益率	5.3%†		8.3%		12.0%		14.6%		16.6%	
10 利益目標達成率	44.0%**		69.1		100.0%		121.7%		138.7%	
11 セールスマン支払可能額	\$ 200	5.0	\$ 253	5.6	\$ 300	6.0	\$ 350	6.4	\$ 408	6.8
12 セールスマン支払目標達成率	66.6%‡		84.0%		100.0%		117.3%		136.0%	

\* 金額は100万単位——000省略

† 例示の投資(自己資本)は \$3,750,000

\*\* たとえば利益 \$198,000 = (投資 \$3,750,000の5.3%) = 100%販売割当 (quota) における利益 \$450,000の44%

‡ セールスマンに対して \$200,000 = 100%販売割当における \$300,000の66.6%

原注: セールスマンは、彼らの売上額との割合でより、会社のために稼いだ利益によって報奨されなければならない。だがこの利益決定には、今日大半の会社がなしていない販売分析および販売会計のプロセスが求められる。科学的マーケティングは、項目別および取引別に利益が決定できる会計システムの確立を前提する。

筆者注: 1) 10の原文.....Profit compared with 100% quota

2) 12の原文.....Effective Total Pay compared with 100% quota

3) 原書では (図表66)。



any quota をさす、筆者注) に精確にミートするとはかぎらないので、期待額の80・90・110および120%の売上高計算が追加されることが核心的である。これは会社利益・製造費用およびセールスマンへの可能な報奨 (remuneration) の正確なバランスを見出そうとするケースである。すべての販売経費が予算されてのちに、どれだけがセールスマンそして会社に残され、それぞれへの公正なリターンを許容し、双方に全体の増加と同様に利益にもリターンを増すかを決定することが可能になる。利用可能合計額が設定されると、セールスマンの業績に基づく報奨システムのレイアウトができる。

#### (4) 支店の原価分析

企業が配給の大半の部分を支店経由で行なっているときは、各支店の原価および利益そして支店間差異の理由、を精確に知ることが望まれる。そこでその目的にそくして作成されたフォームにより、本社会計部門へ日ごとの詳細な営業報告を送るよう指示されなければならない。

地区 (district) の利益について支店マネージャーに責任をもたせる政策に関しては多くが語らるべきであるが、すべての集権的統制を省くことはまずありえない。支店営業の注意深い原価分析なしには、集権管理は補助を与えるべき個所をつかめないであろう。支店マネージャーははじめはこのシステムを嫌うかもしれないが、彼にすべてとの関連においてこの価値を確信させるのはたやすいことに相違ない。

製造業者の支店の状況は、チェーン・ストアの個々の単位のそれに比しうるし、チェーンストアによって開発された会計方法から多くを学ぶことができる。各店はブランチとみなされ、合理的な利益をあげねばならず、さもないと閉鎖される。利益のない地域における営業を打切れる製造会社が数多く存在する。全国配給をえようとする欲求は、ときに成果とまったくつりあわない原価を結果することがある。

#### (5) 市場活動の分析

原価分析はビジネスが実際に利益との結びつきを保っているかどうかを決

定するために、市場統計に適用されなければならない。それはどの品目が最良の利益メーカーか、どの得意先が最大利益を報いているか、どのセクションが最も収益があるか、である。

地理的区分による分析はときに驚異的な成果を表わす。ある会社はセールスマンが1日に多くの訪問できる高人口密度の地区において高利益をあげるかもしれないし、訪問間の距離が長いより人口稀薄な地域で損失を記録するかもしれない。ウィリアム・R・バセットは、東部であげた利益のたっぷり1/3を西部で失っているある会社の事例を引いている。彼はまた、25%の得意先で80%の売上を占める例や、残された26%の売上をあげるのに課さるべき販売費合計の60%を要した例を記している。

商品のライン別原価分析はいままでかなりの標準化を可能にしてきた。科学的マーケティングはセールスマンの安易また高圧的な販売努力からの要求よりも、市場の需要を反映する収益的品目の生産計画を求め。利益の大半が比較的少数ラインからくることが、またぬけめのない処置によって不利なラインが排除されうることが、がときに見出され、他方で顧客は標準スタイル・サイズ・品質へ転換をさそわれている。

受注、そのサイズ・構成品目・相対的利益そしてその他のデータの分析が重要タスクである。この点は新たな受注をえる原価と、古い勘定から保証される受注の原価の比較を含むであろう。新たな勘定が既得の売上を保つよりもはるかに高くつくことが屢々見出される。

受注の大きさはときに重要な要因である。たとえばある会社は、すべての受注が100ドルを下回れば損失をまねくことを発見するかもしれない。もしそうあるとすれば、この限度以上の受注サイズをえる見地において販売政策を修正しなければならない。

得意先の分析はいまひとつの重要な対象であり、受注の分析と密接に結びつく。ウェスタン・エレクトリック会社は、個々の得意先勘定をつねに追跡し、年間売上高・平均総益率・受注回数および受注当り平均利益、を明らか

(図表7) 個々の得意先勘定の月次分析

	売上高	売上利益	売上率	売上総利益	受注処理回数	受注当り平均額	受注当り平均利益	平均与信日数
1月.....								
2月.....								
3月.....								
第Ⅰ・4 半期平均...								
4月.....								
5月.....								
6月.....								
第Ⅱ・4 半期平均...								
7月.....								
8月.....								
9月.....								
第Ⅲ・4 半期平均...								
10月.....								
11月.....								
12月.....								
第Ⅳ・4 半期平均...								
12ヶ月平均...								

原注：売上利益は必ずしも売上量に比例して動くのではない。原価分析は損益がどこで生じるかをきめる唯一の方途である。原書では（図表67）。

（ウエスタン・エレクトリック会社）

にする（表7参照。）この方途においては、1件の得意先への巨額の売上は必ずしも会社がこの受注から利益をえていることを意味せず、売上量に加えて他の要素がこの等式における中心的要因となっていることが見出された。

#### (6) 間接費の割当

マーケティングの科学的方法のもとでは各機能が部門化されており、すべての機能が解きほぐしえない混合状態にある旧方法におけるよりも、より効果的に原価計算を適用できる。事実、科学的マーケティングにそくする原価計算は、統制の見地から枢要である。スタッフ部門は浪費減らしに役だちな

がら、マーケティングをより効果的にしたがって経済的ならしめるが、重視されすぎやすい。たとえば市場調査部門は確立の当初には万能薬とみなされ、多額の費えが投じられたが、適当なりターンを生まなかった。スタッフ部門は調整の用具であり、それ自体が自己充足的ではありえない。

原価引下げの統制は予算の形成を必要とする。各スタッフ部門は特定の経費額を許容される。管理のためにある金額が別途とりおかれる——すなわちマーケティング・マネージャーおよびその補助者の給料である。

#### (7) 販売予算

販売予算は原価分析を基礎として作成されよう。広告予算はノーマルなばあいその一部となろう。完全そして認められた販売予算は営業が指揮される測定器となるであろう。

マーケティング部の各部門の長は、きたる予算期間——通例は6ヶ月ないしは1ヶ年間の支出表を作成しなければならない。これが前期の予算と比較される。もし許容額になんらかのきわだった増加が求められれば、その詳細が説明されなければならない。会計部門がすべての予算見積をチェックする。会計部門のメンバーがひとりずつ各部門予算の作成に関わるよう勧めたい。月ごとに各部門の長は許容額と対比した経費表を提出する。もしなんらかの理由で与信超過があれば、満足な説明が与えられるべきである。

いうまでもなくこの種の予算は、見積りの売上高・利益および販売費に基づいている。それはまったく実際上の意図から各部門の長により個々に管理され、そして会計部門によって監査——全項目が支払にさきだちチェックされるが、予算の統制権限はマーケティング・マネージャーに帰属する。

もし会社が深刻な季節性の問題に対処すべきであれば、その予算は特定時に他の時期より多額になる——すなわち季節的増減が目盛られる。まず、科学的機能化システムが適当に確立されるにさきだち、予算期間は短くそして屢々修正されなければならない。システムが相当期間の原価記録を供給するに足るほど働いてからでなければ、精確な見積をえることは不可能である。

様々な部門の予算活動に区別をつけることが重要である。マーケティング計画部門は、予算の諸方針を設定し、マーケティング・マネージャーに対して状況を明らかにするに足る予算が提出されるよう責任を負う。マーケティング会計部門は、計画部門から発せられる要請に一致する予算をつくりあげさらに諸支出の足跡をとらえ予算と比較する責任を課される。とはいえこれらの部門はどちらもスタッフ部門でありライン部門でないので、統制はいっさい行なわない。予算統制はマーケティング・マネージャー自身により遂行される。

#### 4. 補 説

前2章の叙説に表われた主題にそくする主要な話題として、大規模小売業における会計および弾力性販売予算がある。それぞれ詳説に値いすると思われるが、紙幅の関係から補足として管見するに止めたい。資料もまだ不十分である。

##### 4.1 大規模小売業の管理と会計

3. 2においてホワイトがのべているように、販売における原価分析は百貨店が先進的であり、調査にリードされた。また大規模チェーンは多くの支店・営業所をもつ製造業者にとって、管理方式の好モデルを供するところであり、科学的管理が開発した *standardized retailing* の適例であった。<sup>55)</sup> 本稿ではケスターの編著第3巻の業種別会計（文献①）および前記ホワイトがヘイワードと共編の実務誌により、当時の実務を紹介したい（文献⑦）。

##### (1) 百貨店の管理と会計

百貨店は大規模生産の小売業への適用であり、よりよい小売施設と低配給コストを特長とする。チャンドラーも当時の百貨店の**低価・低マージン・早期回転**を指摘している。<sup>56)</sup> 当時の一般小売店にくらべてとの含意もあろう。

55) 文献⑧, p. 193. 訳書, 291頁。

百貨店の調査はパーリンによって早く '12年に行なわれたが、バカス（ケスター編著の筆者，会計士でニューヨーク大学の監査論講師）によれば，百貨店会計の標準化は過去4～5年（'16～'17年に該当）において研究団体および百貨店会計団体によってなされた。

百貨店の**経営方針**は，定価販売・商品表示の正確・自由な買物・返品可能・セールスマンシップと販売システムの訓練にある。**経営問題**は，販売費・顧客へのサービスコストの抑制と人事問題にある。**人事が重視**されるのは販売では人間要素が生産よりも重視されるだけでなく，マーチャンダイジング・出荷・会計からセールスガールにいたるまで専門的タレントが必要とされるからだけでなく，企業の大規模化によって労使のコンタクトがうすれ，雇用一移動防止とモラル維持が切実となり，その対策としても企業福祉が増進される一般状況をも反映している。<sup>57)</sup>

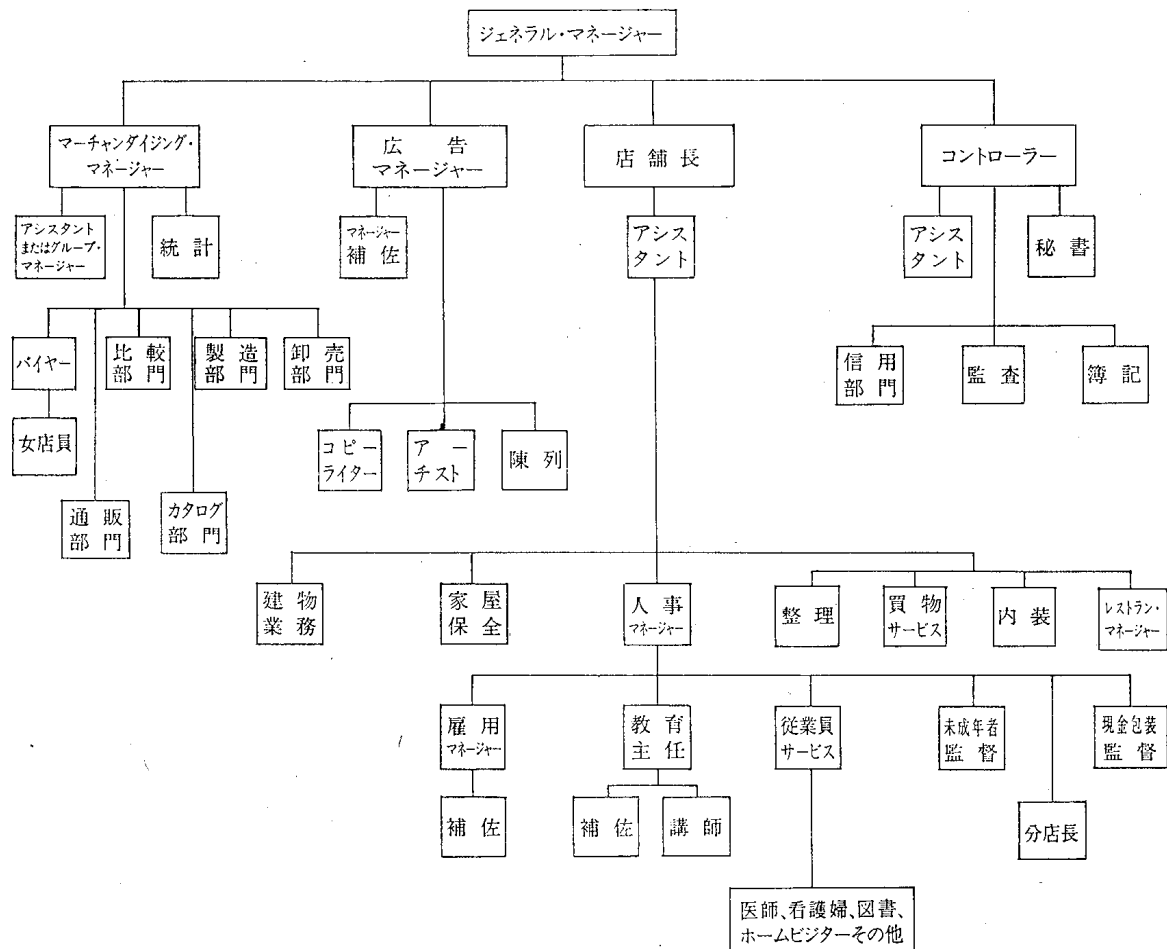
百貨店の**組織**は部門別機能制であり，後出の図例では全般・部門スタッフ機能もみられる。具体化に定式はないが，所要の機能はマーチャンダイジング（購買・保管・販売）・広告（多くは陳列を含む）・店舗サービス（施設・顧客・人事）・記録と統制（会計・統計・信用と集金・保険，税務，不動産，法務）に大別できる。マーチャンダイジングは総合的な独自性ある機能であり品種ライン別に部門化される。広告の基本的目的は goodwill を意図しての注意深いパブリシティにある。当時の典型的な組織図は（図表8）のとおりである。

**顕著な特徴は購買**——購買力の集中と購買選択の分散にある。各部門がそれぞれのバイヤーから買う。バイヤーは組織の最重要メンバーで，多くのばあいマーチャンダイジング・マネージャーにはかり部門の管理に責任をもつ。店舗方針は多くはフロア・マネージャーによるが，バイヤーは基本的にマーチャンダイジングに関わり，そのプランが購買政策をきめるのである。購買

56) 文献⑪，p. 227. 訳書，400頁。

57) つぎを参照。文献⑫，§. 6・7.

(図表8) 百貨店の典型的な組織



注：1) 比較部門とはライバル店観察の比較ショッピングをさす。  
2) 出所，別掲，ホワイト・ヘイワード，319頁，原書図表16。

は一般に製造業者から直接になされる。

店舗の各部門は多くの面で別個の単位（entity）であるが、マーチャンダイジングと間接費は会計部門に集中統制される。部門別マーチャンダイジング勘定・機能別経費・部門別配分が要点となる。

マーチャンダイジング勘定は、仕入～売上原価・売価以外に運賃・諸チャージを含む。

**部門別配分**には諸見がある。全経費を配分する方法と、直課しうる経費（たとえばバイヤーの給料および経費・販売員給料・他部門の従業員給料・直接の消耗品費および経費）に限定する方法とである。

位置とか特定の店舗経費を価格に反映させているとかで多くの部門に利・不利があるようであれば、間接費を売上高基準で配分するのは公正をえにくい。様々な経費を多少とも恣意的な基準で部門別配分することに意義を認めすぎてはならないともいえよう。このようなばあいには同部門の期間比較にだけ価値があるとみるほうがよい。

地代の配分には固有の問題がある。1階を40%・2階を20%・3～6階を各10%とするウェイトとフロア面積で係数化したとしても、なお正面入口やエレベーターとの位置関係など疑問は残るのである。目貫きの通路での特販テーブル・チャージを関係部門に課する例もある。特別の記録が勧められる。事例による他の経費配分方式はつぎのとおりである。

プラントの維持・業務……フロア面積

受入費用……購買コスト

配達費……配達個数

広告費……広告スペース、但し見出しと一般広告……売上高

間接購買費……仕入高

間接販売費……売上高

一般管理費……売上高

現金割引を各部門に割当てて例があり、現金価格による比較が可能になる。別の方法として総仕入に6%の割引をえると仮定し、かりにある取引で10日で2%の割引をえたばあい差引4%をその仕入にオンする。この方法をとるときはこれを在庫評価のさい除外しなければならない。

現金割引の資金源泉は投資あるいは借入金の概ね後者に求められるので各部門の在庫に利息を課する例があり、通例は平均在庫に対し年6%の利率による。特別の備品・装置を要したばあいこれを在庫に加えることもある。

前記のように百貨店はマージンよりも回転率による投資利益率確保をねらう。重視されるのは商品の回転であり部門別に前期と比較される。分子・分母を売価・原価のいずれにせよマッチさせるよう勧められる。分母は月平均



による。

資金調達概ね株式（普通株・優先株）まれに社債により公開はまれである。成功会社は多く自己金融による。在庫資金は銀行・製造業者の与信がえられるが、保守的な会社は季節仕入だけに地銀を利用している。

## (2) チェーン・ストアの管理

チェーン・ストアの歴史は、世紀の境界をはさみ1,859年からの初期的発展期、'30年までの急成長期に分けられる。<sup>58)</sup> とくに'20年代はチェーン・ストア時代であった。<sup>59)</sup> 企業の数も規模も急速に拡大し、取扱品種も食品・薬品・レストラン・雑貨・織物・その他にわたる。タイプは多様であるがおもな差異は規模にあり、3～4店ていどのローカル・セクショナルから数千店のナショナルにわたる。コンビネーション・統合の傾向はあるがピークには達していない。セルフ・サービス店（つまりスーパー・マーケット）もあるが商品が限定され、チェーン・ストアとの売価差も僅少である。製造業者の一部が中間業者排除の目的で小売チェーンを発足させているが、単品だけであり人材難になやみ、なによりも生産したものを売ろうとする姿勢を出ない。

チェーン・ストアが standardized retailing の適例とされるのは、**購買・マーチャンダイジング・管理・統制の標準化、標準型の店舗・陳列そして取扱商品の標準化**——安定商品に限定し、サービスよりも価格を強味とする、などにより、科学的管理に最も適合する業態上の特性を備えていた。

チェーン・ストア営業の特徴は小売業一般に通じる点もあるがつぎにあるとされる。

- ┌ 物的観点……立地・店舗の内外装備
- └ マーチャンダイジング……購買・保管・販売

53) Lebharr, G. M., Chain Stores in America, 1859~1962, 3rd ed., 1963. つぎの訳書によった。倉本初夫訳、チェーンストア、米国100年史、昭39、27頁。

59) Converse, P. D., The Beginning of Marketing Thought in the United States, 1959, p. 15.

└ 人の問題

└ 統制の問題

チェーン・ストアは立地の科学を創ったとされる。出店の立地であり製品・地方性・輸送などの条件が考慮される。大会社はこのために不動産部門を設ける。標準店舗はサイズも標準的、ときに大型化しても外見は変えない。ユニット編成・商品配置・陳列も標準化される。

マーチャンダイジングの標準ルーティンはずきにある。

大量仕入と現金支払・標準的な安定品目・適正在庫を価格ベースで早期回転・中央倉庫による規則的配給・中央事務所による監督・顧客サービスなし——配達と与信は稀れ

購買は製造業者から直買（太平洋岸では困難）するが、private brands 商品を自製する例がふえ、また下請工場から全品を買取りする例もある。購買は通常は中央事務所による集中購買によるが、ローカル・マネージャーの補佐をえることもある。ときにはローカル・マネージャーに購買を委ねている例もある。百貨店と同様にバイヤーは専門家であり現金割引を利用するが前払もありうる。

マーチャンダイジング活動には注意深い計算が必要とされる。**価格・方法の規格化絶対**であり中央事務所の能力にかかる。チェーンのマーチャンダイジング・スタッフは顧客の歓心を買うべくセールス・マーチャンダイジングの訓練をうけ、local managership を身につけるよう求められ、それへの昇進も可能である。

本部の企画能力とともに、**ローカル・マネージャーのマーチャンダイジング能力**がチェーンの収益源泉である。ローカル・マネージャーに与える権限はチェーンによって集権・部分的分権・独立的と分かれるが、過度の集権は適当でない。だがローカル・マネージャーは実際問題として監督から独立している。彼はボーナス制から限定的オーナーシップにおよぶ報奨制——インセンティブを与えらるべきである。

チェーン・システムの**全般管理は百貨店よりも重要性をもつ**。多くの営業単位が分離しそれぞれが利益をあげなければならないからである。中央事務所はローカル・マネージャーをガイド・監督・監視する。分権的諸単位の全般管理の困難さにチェーンの弱点がある。チェーンの**日常的管理システム**はすでに個々にふれたように、分権的な社長〜ジェネラル・マネージャー〜他の役員〜地区マネージャー〜各店舗マネージャーと、集権的な購買・陳列企画・広告・会計からなる。経営者は日・週・月次の報告制度によって諸機能の活動を知る。彼のいまひとつの責務はアイデアにある。

チェーン・ストア営業のシンボルは文字通りの低価にあり、「低価とサービスの双方は供しえない」うち、百貨店にくらべて前者をとる。現金割引・サービス排除による販売費削減・間接費の縮少がコスト・プラス法に基づく低価を可能にし、低価が回転速化を実現させる。チェーン・ストアは**回転原則の徹底利用者**である。また徹底した価格広告者である。

#### 4.2 販売予算と弾力性

ここでの焦点は販売予算の手続にはなく、「弾力性」の検討を経て機能におよぶところにある。

肱黒教授によってスコットの見解を引けば、変動予算の第1段階あるいは過渡的存在として複数予算が作成されていた。<sup>60)</sup>この年代はそれに該当するとみられ、多くは3様（最大・最小・中間、ハイ・ロウ・メディアン、あるいは楽観的・悲観的・中庸など）ときに2様の事例である。だがその指摘は2次大戦後にもあるので一部で残存したともみられる。

まず弾力性に関する例を若干の注意をひくものにかぎってとりあげてみる。

サリアーズの「会計ハンドブック」('23年)に、**最小・最大・中間(intermediate)のプログラム**が提起されている(文献⑤)。「予算は弾力的でなく

60) 文献⑮, 第2章第3節および22頁。

てはならない。……これら（3様のプログラム、筆者注）は売上量にともなう営業のメジャとして作成される」。ミニマム・プランは公正な投資利益率を保つに足る売上高を確保するのを目的とする。この点をこえると組織の弾力性に配慮しなければならない。対してマキシマム・プランは最大売上高獲得を目的とする。前者よりもリスク・利益額ともに増大しよう。

本書では米国商議所発行の予算実務書から2種の事例を引いている。その1は上記を裏書きする最大・最小プランで、前者の売上高が達成されなかったばあいの減益、そしてこれを超過したばあいは金融に苦しんだであろうと分析している。総合的な分析ではあるが要するにすぐれて金融観点にたつ。

その2は趣を異にして予算差異許容額を損益予算とその部分予算についてしめしており、固定予算による簡易な統制機能を見出す。

ところが同年刊のモントゴメリー編「財務ハンドブック」にはより本格的タイプの弾力性予算が含まれる（文献③）。セクションは「販売統制と販売費」でヒルガート（イリノイ大学アソシエート）の執筆になるが、弾力性予算の項は'34年に「弾力性予算」を書いた J. H. ウィリアムズに大半を負っている。

ヒルガートは販売見積の要点を固定費と変動費（準変動費にもふれる）・損益分岐点・個別品目あるいはクラス別売価におき、視点を**損益分岐点と資本利益率**に求める。

これからがウィリアムズの出番になる。<sup>61)</sup> まず最小と最大の売上高が設定される。前者は合理的な確率により後者は実行可能操業度による。次いで**費用分解は品目別・販売チャネル別になされる**。販売関係費（売上割引・貸倒金・リベートと値引を含む）を上記の最小・最大売上高に応じて詳細にしめし総額をハイ・ロウ・ポイント法により分解する。この方法は製造費用にも

61) ウィリアムズの見解の出所はつぎのように記されている。Williams, J. H., A Technique for the Chief Executive, Bulletin of the Taylor Society. 時期・号数是不詳である。

適用され、組織単位別の弾力的原価標準を提供する。

上記は明らかに費用統制のためである。予算統制固有の機能は費用統制に最も求めやすい。だがヒルガートがこのセクションに題しているように**販売も統制を試みられる。クォータ・システムによってである**。彼は sales quota or budgbt と呼び、ホワイトよりも広くクォータを産業・会社・地域・販売単位・セールスマンに設定し、時間的には四半期・月次に分ける。そして彼も実績だけに依存しない科学的方法を支持するが、より割りきったフォームにより、時間・課業標準への関説はみられない。

こうして製造予算が標準原価制度を包摂することによって生産量だけでなく生産能率に結ばれるように、販売予算はクォータ・システムと原価分析に基づく販売統制によって売上量だけでなく販売効率に結ばれる。だが両者の調整がたしかに時の課題であったであろう。

だが弾力性に関してはより深く探究さるべきであると思われる。それもクォータとの関連を考慮に入れてである。

## 使 用 文 献

### I 主要文献（見解を紹介した文献）：

- ① Bacas, P. E., Principles of Department Store Accounting, in Kester, R. B., ed., Accounting, Theory and Practice, vol. 3. 1921.
- ② Basset, W. R., Accounting as an Aid to Business Profits, 1918.
- ③ Hilgert, J. R., Controlling Sales and Sales Expense, in Montgomery, R. H., ed., Financial Handbook, 1923.
- ④ Kester, R. B., Accounting, Theory and Practice, 1921, §39, Sales.
- ⑤ Saliers, E. A., Accountants' Handbook, 1923, §16, Finance.
- ⑥ White, P., Scientific Marketing Management, its Principles and Methods, 1927.
- ⑦ White and W. S. Hayward, Marketing Practice, 1926, § 21 & 23.

### II 参照文献（本稿に多く参照）

- ⑧ Bartels, R., The History of Marketing Thought, 2nd ed., 1976. 邦訳,

山中豊国訳，マーケティング理論の発展，昭54。

- ⑨ Bruère, H. and A. Lazarus, Applied Budgeting, 1926.
- ⑩ Carpenter, C. U., Profit Making in Shop and Factory Management, 1908.
- ⑪ Chandler, A. D. Jr., The Visible Hand, 1977. 邦訳，鳥羽欣一郎・小林袈裟治訳，経営者の時代，昭54。
- ⑫ Nelson, D., Managers and Workers, Origins of the New Factory System in the United States 1880—1920, 1975. 邦訳，小林康助・塩見治人監訳，20世紀新工場制度の確立，現代労務管理確立史論，昭53。
- ⑬ Shaw, A. W., Some Problems in Market Distribution, 3rd ed., 1951. 邦訳，伊藤康雄・水野裕正訳，市場配給の若干の問題点，昭50。
- ⑭ White, Forecasting, Planning and Budgeting in Business Management, 1926.
- ⑮ White, Market Analysis, 2nd ed., 1925.
- ⑯ White, Sales Quotas, 1929.
- ⑰ 橋本 勲，マーケティング論の成立，昭50。
- ⑱ 肱黒和俊，変動予算論，昭46。
- ⑲ 三浦 信，マーケティングの構造，昭46。

### III 関係旧稿

- ⑳ 資金繰りと財務安定性の分析，昭53。
- ㉑ 企業経営と標準，大阪経大，経営経済，No. 13.
- ㉒ 1910年代における信用分析の展開，本誌，第21巻第2号。
- ㉓ 運転資本概念の再検討，(1)～(3)，本誌，第18巻4号，第19巻1・3号。